

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 204**

**Die Mitteilungspflicht für  
grenzüberschreitende Steuergestaltungen  
im Spannungsverhältnis zu  
den beruflichen Rechten und Pflichten  
der Intermediäre**

**Von**

**Tobias Maximilian Stender**



**Duncker & Humblot · Berlin**

TOBIAS MAXIMILIAN STENDER

Die Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende  
Steuergestaltungen im Spannungsverhältnis  
zu den beruflichen Rechten und Pflichten der Intermediäre

Schriften zum Steuerrecht

Band 204

Die Mitteilungspflicht für  
grenzüberschreitende Steuergestaltungen  
im Spannungsverhältnis zu  
den beruflichen Rechten und Pflichten  
der Intermediäre

Von

Tobias Maximilian Stender



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel  
hat diese Arbeit im Jahr 2025 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten

© 2026 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Satz: 3w+p GmbH, Rimpär

Druck: Beltz Grafische Betriebe GmbH, Bad Langensalza

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-19608-1 (Print)

ISBN 978-3-428-59608-9 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

Verlagsanschrift: Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9,  
12165 Berlin, Germany | E-Mail: [info@duncker-humblot.de](mailto:info@duncker-humblot.de)  
Internet: <https://www.duncker-humblot.de>

*Meinen Eltern*



## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Jahr 2025 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am dortigen Institut für Wirtschafts- und Steuerrecht. Literatur und Rechtsprechung wurden bis Juli 2025 berücksichtigt. Die Veröffentlichung der Arbeit wurde durch die Kanzlei Streck Mack Schwedhelm mit einem Druckkostenzuschuss gefördert, wofür ich sehr dankbar bin.

Mein besonderer Dank gilt zunächst meinem Doktorvater Prof. Dr. Michael Stöber, an dessen Lehrstuhl ich zunächst als studentische Hilfskraft und sodann als wissenschaftlicher Mitarbeiter das Steuerrecht kennenlernen durfte. Die von ihm entgegengebrachte Förderung sowie die gewährte wissenschaftliche Freiheit haben die Arbeit in ihrer finalen Form erst ermöglicht.

Herrn Prof. Dr. Florian Becker, LL.M. danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Anerkennung gebührt an dieser Stelle auch meinen Kollegen Dr. Marc-Christian Pieronczyk und Dr. Davud Tayanian, die nicht nur mit größter Sorgfalt das Korrekturlesen übernommen haben, sondern auch stets umsichtige, hilfreiche und interessierte Gesprächspartner waren.

Mein Dank gilt auch meinem Großvater Rudolf Neumeier und meiner Großmutter Marlies Neumeier, die mich seit frühester Kindheit liebevoll unterstützt und mir stets den Mut gegeben haben, meinen Weg im Leben weiterzugehen.

Einen besonderen Platz in diesem Vorwort nimmt zudem meine Partnerin Theresa Katharina Utasch ein. Mit ihrer liebevollen Unterstützung und Zuspruch hat sie es stets verstanden, mich während der Promotion und des anschließenden Referendariats zu ermutigen und anzuspornen. Auf ihren Rückhalt konnte ich mich immer verlassen – gerade dann, wenn die Arbeit anstrengend wurde, Zweifel aufkamen oder der Weg steinig erschien. Ihr Vertrauen in mich war oft der Antrieb, den ich brauchte, um weiterzumachen.

Besondere Hervorhebung und Dank gebühren schließlich meinen Eltern Jörg Stender und Birgit Stender, die mich, soweit ich zurückdenken kann, stets unterstützt haben und bei allen Herausforderungen unerschütterlich an meiner Seite standen. Sie haben mir über all die Jahre hinweg den Rücken freigehalten, Vertrauen geschenkt und mir durch ihr Beispiel gezeigt, was Verlässlichkeit, Liebe und

Fürsorge bedeuten. Ihr Glaube an mich war ein Fundament, auf das ich mich jederzeit verlassen konnte. Ihnen ist diese Arbeit in Liebe gewidmet.

Kiel, im Oktober 2025

*Tobias Maximilian Stender*

# Inhaltsübersicht

## *1. Kapitel*

<b>Einführung in die Thematik</b>	31
<b>A. Einleitung</b>	31
<b>B. Untersuchungsgegenstand, Problemstellungen und Zielsetzungen</b>	32
I. Untersuchungsgegenstand	32
II. Problemstellungen und Zielsetzungen	33
III. Stand der Wissenschaft	34
<b>C. Gang der Untersuchung</b>	35

## *2. Kapitel*

<b>Entwicklung und Zielsetzung der Mitteilungspflicht</b>	37
<b>A. Die Entstehung der Mitteilungspflicht in Deutschland</b>	37
I. Erste Entwicklungsschritte	37
II. <i>Base Erosion and Profit Shifting</i>	43
III. Nationale Entwicklung im Nachgang zum Anti-BEPS-Aktionsplan	48
IV. Europäische Entwicklung im Anschluss an den Anti-BEPS-Aktionsplan	51
V. Nationale Reaktion auf Europäische Entwicklung bzgl. des Anti-BEPS-Plans	53
VI. Entwicklung seit dem 01.07.2020	55
<b>B. Zielsetzungen und Funktionen</b>	57
I. Zielsetzung einer Mitteilungspflicht	57
II. Zwischenergebnis	63

## *3. Kapitel*

<b>Die beruflichen Rechte und Pflichten der Intermediäre</b>	64
<b>A. Der Begriff des Intermediärs</b>	64
I. Intermediäre als Adressaten der primären Mitteilungspflicht	64
II. Exkurs: Nutzer als Adressaten der sekundären Mitteilungspflicht	80

<b>B. Die beruflichen Rechte und Pflichten der Intermediäre</b> .....	84
I. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes .....	84
II. Für Intermediäre relevante Rechtsquellen .....	85
III. Die relevanten beruflichen Rechte und Pflichten der Intermediäre .....	96
IV. Zwischenergebnis .....	126

#### *4. Kapitel*

### **Die besondere Mitteilungspflicht nach §§ 138d ff. AO im Spannungsverhältnis** 127

<b>A. Der Aufbau der §§ 138d ff. AO</b> .....	127
<b>B. Der „Tatbestand“ der Mitteilungspflicht</b> .....	128
I. Die zentrale Norm des § 138d AO .....	128
II. § 138e AO .....	156
<b>C. Das Spannungsverhältnis auslösende Mitteilungsverfahren</b> .....	157
I. Mitteilung durch den Intermediär .....	157
II. Exkurs: Die Mitteilung durch den Nutzer .....	196
<b>D. Die Folgen der Mitteilung</b> .....	196
I. Gesetzlich angeordnete Folgen .....	197
II. Potenzielle Konsequenzen .....	203

#### *5. Kapitel*

### **Die subjektiven höherrangigen Rechte der Intermediäre** 206

<b>A. Verfassungsrechtliche Analyse</b> .....	207
I. Prüfung am Maßstab des nationalen Verfassungsrechts? .....	208
II. Verfassungsrechtliche Bewertung des § 138f Abs. 6 AO .....	213
<b>B. Unionsrechtliche Bewertung</b> .....	220
I. Gesetzgebungskompetenz der EU .....	220
II. Bewertung am Maßstab des Primärrechts und Prüfungsgegenstand .....	223
III. Verletzung von Grundfreiheiten der Intermediäre und Nutzer .....	226
IV. Verletzung von EU-Grundrechten der Intermediäre und der Nutzer .....	244
<b>C. Exkurs: Die Mitteilungspflicht für nationale Steuergestaltungen</b> .....	284
I. Bereits unternommene Vorhaben .....	285
II. Der Koalitionsvertrag der „Ampel-Koalition“ .....	287
III. Auswirkungen einer überschießenden Regelung .....	288
IV. Rechtliche Bewertung .....	288
V. Zwischenergebnis .....	293

*6. Kapitel*

<b>Zivilrechtliche Probleme und Konsequenzen</b>	294
<b>A. Ausgewählte Konstellationen</b>	294
I. Haftung bei der Abgabe einer überflüssigen Mitteilung	295
II. Haftung des Beraters für eine unterbliebene Mitteilung	296
III. Unterlassenes Aufzeigen der steuerlich günstigsten Gestaltung	297
IV. Vergütungsansprüche der Berater	298
<b>B. Zwischenergebnis</b>	301

*7. Kapitel*

<b>Untersuchungsergebnisse</b>	302
<b>A. Zusammenfassende Darstellung der wesentlichen Erkenntnisse</b>	302
I. Zum berufsrechtlichen Spannungsverhältnis der §§ 138d ff. AO	302
II. Die Bedeutung des Verfassungsrechts	305
III. Zur unionsrechtlichen Brisanz	306
<b>B. Fazit</b>	309
<b>Literaturverzeichnis</b>	311
<b>Sachwortverzeichnis</b>	353



# Inhaltsverzeichnis

## 1. Kapitel

<b>Einführung in die Thematik</b>	31
<b>A. Einleitung</b>	31
<b>B. Untersuchungsgegenstand, Problemstellungen und Zielsetzungen</b>	32
I. Untersuchungsgegenstand	32
II. Problemstellungen und Zielsetzungen	33
III. Stand der Wissenschaft	34
<b>C. Gang der Untersuchung</b>	35

## 2. Kapitel

<b>Entwicklung und Zielsetzung der Mitteilungspflicht</b>	37
<b>A. Die Entstehung der Mitteilungspflicht in Deutschland</b>	37
I. Erste Entwicklungsschritte	37
1. Vorbilder der Mitteilungspflicht	39
a) Die verschiedenen Modelle	40
b) Diskussion der Modellwahl in Deutschland	41
2. Wesentliche Punkte	42
3. Kritik am Gesetzgebungsvorhaben	42
II. <i>Base Erosion and Profit Shifting</i>	43
1. Der Begriff „BEPS“	43
2. Der Bericht „ <i>Adressing Base Erosion and Profit Shifting</i> “	44
3. BEPS-Aktionsplan	45
a) Überblick über weitere Anti-BEPS-Maßnahmen	45
b) Aktionspunkt 12 des BEPS-Aktionsplans	46
4. OECD-Abschlussbericht bzgl. Aktionspunkt 12 v. 05.10.2015	46
III. Nationale Entwicklung im Nachgang zum Anti-BEPS-Aktionsplan	48
IV. Europäische Entwicklung im Anschluss an den Anti-BEPS-Aktionsplan	51
1. „ <i>Anti Tax Avoidance Package</i> “ – „ATAP“	52
2. Die sechste Änderung der Amtshilfe-RL	52
V. Nationale Reaktion auf Europäische Entwicklung bzgl. des Anti-BEPS-Plans	53
VI. Entwicklung seit dem 01.07.2020	55

<b>B. Zielsetzungen und Funktionen</b> .....	57
I. Zielsetzung einer Mitteilungspflicht .....	57
1. Ziele von mitteilungspflichtigen Systemen .....	57
a) Veranlagungsunterstützende Funktion .....	58
b) Rechtspolitische Funktion .....	58
c) Abschreckende Funktion .....	59
2. Zielsetzung des mitteilungspflichtigen Systems in Deutschland .....	59
II. Zwischenergebnis .....	63

### *3. Kapitel*

#### **Die beruflichen Rechte und Pflichten der Intermediäre** 64

<b>A. Der Begriff des Intermediärs</b> .....	64
I. Intermediäre als Adressaten der primären Mitteilungspflicht .....	64
1. Potenzielle Rechtssubjekte .....	65
a) Erfasste Personen bzw. potenzielle Intermediäre .....	65
aa) Unproblematisch erfasste Gruppen .....	67
bb) Flexible Rechtsformmöglichkeiten .....	68
b) Sonderfälle .....	69
aa) Notare .....	69
bb) Hilfsintermediäre .....	71
(1) Abweichung von der Richtlinienvorgabe .....	72
(2) Richtlinienkonforme Auslegung oder Rechtsfortbildung .....	72
2. Verhaltens- und tätigkeitsbezogener Zusammenhang .....	74
a) Vermarkten .....	75
b) Konzipierung für Dritte .....	75
c) Organisation für Dritte .....	76
d) Zur Nutzung bereitgestellt .....	76
e) Verwaltung der Umsetzung durch Dritte .....	77
f) Nicht erfasste Tätigkeiten .....	78
II. Exkurs: Nutzer als Adressaten der sekundären Mitteilungspflicht .....	80
1. Der Begriff des „Nutzers“ .....	80
2. Kein mitteilungspflichtiger Intermediär vorhanden, § 138g Abs. 1 S. 1 AO ...	82
3. Inhouse-Gestaltungen, § 138d Abs. 6 AO .....	82
4. Regelung des Mitteilungsverfahrens .....	82
<b>B. Die beruflichen Rechte und Pflichten der Intermediäre</b> .....	84
I. Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes .....	84
II. Für Intermediäre relevante Rechtsquellen .....	85
1. Anwälte .....	86

2. Steuerberater .....	87
3. Wirtschaftsprüfer .....	88
4. Notare .....	89
5. Verhältnis bei mehreren ausgeübten Berufen .....	89
6. Höherrangige Rechtsquellen .....	91
a) Bedeutung des Verfassungsrechts für die Intermediäre .....	91
aa) Verfassungsrechtliche Gewährleistung .....	91
bb) Subjektive Rechtsposition .....	93
b) Unionsrechtliche Besonderheiten .....	95
III. Die relevanten beruflichen Rechte und Pflichten der Intermediäre .....	96
1. Die Verschwiegenheitspflicht .....	97
a) Normierung .....	98
b) Bedeutung des Rechts zur Verschwiegenheit .....	99
aa) Individualinteresse .....	99
bb) Gemeinwohlbezug .....	99
c) Umfang des Verschwiegenheitsrechts .....	100
aa) Geschützte Informationen .....	100
bb) Dauer der Verschwiegenheit .....	102
d) Grenzen der Verschwiegenheit .....	102
aa) Einwilligung .....	103
bb) Gesetzliche Durchbrechungen .....	103
cc) Wahrnehmung berechtigter Interessen .....	104
e) Konsequenzen bei Nichtbeachtung der Verschwiegenheit .....	104
aa) Strafrechtliche Absicherung .....	105
bb) Berufsrechtliche Absicherung .....	105
cc) Zivilrechtliche Absicherung .....	106
2. Recht auf Wahrung der Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse .....	106
a) Der Begriff des „Betriebs- und Geschäftsgeheimnisses“ .....	107
b) Einfachgesetzliche Absicherung .....	109
c) Verfassungsrechtliche Gewährleistung .....	109
aa) Bisherige Rechtslage .....	109
(1) Art. 12 Abs. 1 GG .....	110
(2) Art. 14 Abs. 1 GG sowie Art. 12 Abs. 1 GG .....	110
(3) Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG .....	111
bb) Auswirkung des GeschGehG auf die bisherige Rechtslage .....	112
(1) Der Ausgangspunkt: Der verfassungsrechtliche Eigentumsbegriff .....	112
(a) Zuordnung eines vermögenswerten Rechts an einen Rechtsinhaber .....	113
(b) Weitere Anforderungen .....	115
(aa) Herrschafts- und Verfügungsbefugnisse .....	115

(bb) Ausschließlichkeit .....	116
(2) Zwischenergebnis .....	117
3. Verbot der Wahrnehmung widerstreitender Interessen .....	118
a) Normierung .....	118
b) Der Regelungsgehalt .....	119
aa) Identitätsgleichheit der Rechtssache .....	119
bb) Widerstreitende Interessen .....	120
cc) Relevantes Handeln: Vertretung des Mandanten .....	121
(1) Voraussetzung eines Mandantenvertrages .....	121
(2) Relevante Handlung .....	122
c) Konsequenzen bei Verstoß .....	122
4. Vergütungsanspruch .....	123
a) Rechtsanwälte .....	123
b) Steuerberater .....	124
c) Wirtschaftsprüfer .....	124
d) Notare .....	125
IV. Zwischenergebnis .....	126

#### *4. Kapitel*

### **Die besondere Mitteilungspflicht nach §§ 138d ff. AO im Spannungsverhältnis** 127

<b>A. Der Aufbau der §§ 138d ff. AO</b> .....	127
<b>B. Der „Tatbestand“ der Mitteilungspflicht</b> .....	128
I. Die zentrale Norm des § 138d AO .....	128
1. Intermediäreseigenschaft .....	128
2. Die grenzüberschreitende Steuergestaltung, § 138d Abs. 2 AO .....	128
a) Der Begriff der „Gestaltung“ .....	129
aa) Beschränkung auf modellhafte Gestaltungen? .....	130
bb) Zwischenergebnis .....	134
b) Die in Bezug genommenen Steuern .....	134
c) Grenzüberschreitender Charakter .....	135
d) Die Kennzeichen .....	137
aa) Der steuerliche Vorteil als berufsrechtlicher Konfliktindikator .....	138
(1) Die möglichen Lebenssachverhaltskonstellationen .....	140
(a) Unterlassungsklage .....	140
(b) Das Erheben einer Feststellungsklage .....	140
(c) Einspruch gegen einen Bußgeldbescheid .....	141
(d) Einspruch gegen eine Aufforderung .....	142